

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ - UFPR

ALEXANDRE SOARES CAVASSIN

PROCESSO DE IMPLANTAÇÃO DE UM DEPARTAMENTO DE CONTROLADORIA
EM UMA EMPRESA DE MÉDIO PORTE

CURITIBA

2015

ALEXANDRE SOARES CAVASSIN

PROCESSO DE IMPLANTAÇÃO DE UM DEPARTAMENTO DE CONTROLADORIA
EM UMA EMPRESA DE MÉDIO PORTE

Trabalho apresentado como requisito parcial para a conclusão do curso de pós-graduação *lato sensu*, em nível de especialização, em Controladoria, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná.

Orientadora: Prof.^a Dra. Ilse Maria Beuren

CURITIBA

2015

Dedico à minha esposa Antoniella, pelo incentivo
dado para que eu fizesse este curso.

AGRADECIMENTOS

A Deus, por ter-me dado a vida.

À minha orientadora, Dra. Ilse Maria Beuren, pela sua atenção e sua dedicação e clareza em suas aulas.

Aos colegas de trabalho, pelos bons momentos passados juntos.

“Nossa maior fraqueza é a desistência. O caminho mais certo para o sucesso é sempre tentar apenas uma vez mais”.

Thomas Alva Edison.

RESUMO

Este estudo objetiva descrever o processo de implantação de uma área de Controladoria em uma empresa de médio porte e avaliar os custos e complexidade de sua implantação. Para tal realizou-se uma pesquisa descritiva, que foi concretizada por meio de um estudo de caso. Para chegar ao objetivo almejado, foi feito um acompanhamento de todas as etapas da montagem da equipe de controladoria de uma empresa do setor de controle de infecção hospitalar. Os resultados da pesquisa mostram que a implantação da área de controladoria foi benéfica para a empresa, pois possibilitou a tomada de decisões estratégicas e operacionais a partir de informações ágeis e confiáveis. O custo da implantação foi elevado, considerando o porte da empresa, mas à época da implantação, imaginava-se um incremento de faturamento que não se realizou. Conclui-se que, poderia ter sido gasto um valor consideravelmente menor se a estagnação do faturamento fosse prevista na época do início da implantação da controladoria. O sistema ERP implantado poderia ser de valor menor e com resultados satisfatórios de informações. Porém, mesmo com estas desvantagens, a qualidade do processo melhorou e decisões foram tomadas com base nas informações geradas pela área de controladoria.

Palavras-chave: Controladoria. Sistema ERP. Empresa de médio porte.

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 – O <i>CONTROLLER</i> NA ORGANIZAÇÃO	21
---	----

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 – CLASSIFICAÇÃO DOS ESTABELECIMENTOS SEGUNDO O PORTE	30
QUADRO 2 – CONTRUTO DA PESQUISA	31
QUADRO 3 – MUDANÇAS DA ÁREA FINANCEIRA	44
QUADRO 4 – MUDANÇAS DA ÁREA DE COMPRAS	45
QUADRO 5 – MUDANÇAS DA ÁREA DE RECURSOS HUMANOS	46
QUADRO 6 – MUDANÇAS DA ÁREA DE PLANEJAMENTO E CONTROLE DE PRODUÇÃO	47
QUADRO 7 – MUDANÇAS DA ÁREA DE QUALIDADE	48
QUADRO 8 – MUDANÇAS DA ÁREA FISCAL	49
QUADRO 9 – MUDANÇAS NA CONTABILIDADE	50

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ERP	<i>Enterprise Resource Planning</i> – Planejamento de Recurso Corporativo
MPE	Micro e pequenas empresas
RH	Recursos Humanos
PCP	Planejamento e Controle de Produção
NCM	Nomenclatura Comum do Mercosul
ISO	<i>International Organization for Standardization</i>
SEBRAE	Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO	12
1.2 PROBLEMA DA PESQUISA	13
1.3 OBJETIVOS	13
1.3.1 Objetivo Geral	13
1.3.2 Objetivos Específicos	14
1.4 JUSTIFICATIVA	14
1.5 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO	15
2 REVISÃO DA LITERATURA	16
2.1 ÁREA DE CONTROLADORIA E FUNÇÕES DO <i>CONTROLLER</i>	16
2.2 FLUXO DAS INFORMAÇÕES DA CONTROLADORIA	23
2.3 CONTROLE GERENCIAL	24
2.4 CUSTOS E COMPLEXIDADE DE IMPLANTAÇÃO DA CONTROLADORIA	25
3 METODOLOGIA DA PESQUISA	28
3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA	28
3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA	29
3.3 CONSTRUCTO DA PESQUISA	30
3.4 INSTRUMENTO DE PESQUISA	31
3.5 PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS	33
3.6 FORMA DE ANÁLISE DE DADOS	33
4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DE DADOS	35
4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA OBJETO DE ESTUDO	35
4.2 MUDANÇAS NA ESTRUTURA DA EMPRESA PARA A IMPLANTAÇÃO DA ÁREA DE CONTROLADORIA	37

4.2.1 Área financeira.....	37
4.2.2 Área de Compras.....	38
4.2.3 Área de recursos humanos	39
4.2.4 Área de PCP	39
4.2.5 Área de qualidade.....	40
4.2.6 Área fiscal	40
4.2.7 Área contábil.....	41
4.2.8 Controller	41
4.2.9 Sistema ERP – SAP Business One	42
4.3 FLUXO DE INFORMAÇÕES DA ÁREA DE CONTROLADORIA	42
4.3.1 Analista financeiro	43
4.3.2 Analista de compras	44
4.3.3 Analista de recursos humanos	45
4.3.4 Analista de PCP	46
4.3.5 Analista de qualidade.....	47
4.3.6 Analista fiscal	48
4.3.7 Contadora	49
4.3.8 Controller	50
4.4 CONTROLE GERENCIAL DE SUPORTE À CONTROLADORIA	51
4.5 CUSTOS E COMPLEXIDADE DA IMPLANTAÇÃO DA CONTROLADORIA	52
5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	54
5.1 CONCLUSÕES	54
5.2 RECOMENDAÇÕES	55
REFERÊNCIAS.....	57

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

Há poucos anos, a contabilidade era vista principalmente em pequenas e médias empresas como um instrumento obrigatório apenas para levantamento de impostos a pagar e eventualmente apresentar números para bancos. Porém, também essas empresas percebem que é preciso que os seus gestores tenham o conhecimento oriundo de diversas áreas, como: contabilidade, economia, administração, entre outras. De modo que, possam lhes fornecer auxílio para o planejamento e controle das áreas.

Segundo Carvalho Junior e Rocha (2008), “a Contabilidade, enquanto ciência, busca a adaptação a estas mudanças, evoluindo e assumindo pressupostos multidisciplinares para melhor auxiliar no processo organizacional”.

A função básica da Contabilidade é fornecer informações úteis a todos os seus usuários. Porém, a empresa é um sistema aberto e interage com o ambiente externo (PADOVEZE, 2007). Por isso cada uma das variáveis ambientais representa um usuário da informação contábil, o qual possui diferentes necessidades informacionais. Para atender aos diversos usuários em um ambiente marcado por constante mudança, a contabilidade evoluiu e a partir dessa evolução se desenvolveu a Controladoria (MARTIN, 2002).

Para analisar a viabilidade e procedimentos de implantação do departamento de controladoria nas empresas, é necessário seguir alguns passos. A controladoria irá analisar os dados contábeis para avaliação da situação da empresa, decisão de investimentos, crescimento, novos projetos, etc. A controladoria permite que exista uma maior preocupação com a gestão das empresas, de qualquer porte, e suas atividades podem ser específicas para cada modelo de empresa. Sua importância está em contribuir para o fornecimento de subsídios; otimização dos recursos; implantação de sistemas de informação, sistemas de gestão empresarial (*softwares ERP*); e nos relacionamentos que a empresa desenvolve com os diversos agentes com quem interage.

1.2 PROBLEMA DA PESQUISA

Há consenso de que as empresas precisam se modernizar e se profissionalizar cada vez mais para se manterem ou se tornarem competitivas no mercado. O crescimento e profissionalização das empresas permite que as mesmas possam obter recursos de investidores, bancos de desenvolvimento e até mesmo bancos comerciais.

Para isso, é necessário que o sistema de informações, principalmente o de informações contábeis e financeiras, seja confiável. Porém, estas informações somente são confiáveis se houver quem possa traduzi-las e analisá-las. Para isso existe a função do *controller*, que é o profissional responsável pelo planejamento, coordenação, direção e controle das atividades de curto, médio e longo prazo executadas nas áreas de planejamento, controladoria e finanças das empresas.

Yoshitake (1984, p. 35) explica que a função do *controller* pode ser entendida de duas formas: "Função administrativa com alta participação no processo decisório das empresas e Função independente em relação à Administração". Assim, a análise destas informações pela controladoria permite que a empresa se decida pelo melhor momento e pelo melhor investimento a ser feito. É possível ainda, a qualquer momento, se analisar a saúde da empresa e se tomar decisões sobre projetos, gastos com contratações, etc.

Diante da situação descrita, a questão de pesquisa que norteia o presente trabalho é a seguinte: Como se configura o processo de implantação de uma área de controladoria em uma empresa de porte médio e quais os custos e complexidade de sua implantação?

1.3 OBJETIVOS

Os objetivos desta pesquisa estão divididos em geral e específicos, conforme discriminados na sequência.

1.3.1 Objetivo geral

Descrever o processo de implantação de uma área de Controladoria em uma empresa de médio porte e avaliar os custos e complexidade de sua implantação.

1.3.2 Objetivos específicos

Com base no objetivo geral elaboraram-se os seguintes objetivos específicos:

- a) Verificar as mudanças necessárias para a implantação da área de Controladoria no organograma da empresa objeto de estudo;
- b) Avaliar o fluxo das informações antes e após a implantação da área de Controladoria;
- c) Descrever o controle gerencial da empresa com a implantação da área de controladoria na empresa;
- d) Analisar os custos, benefícios e dificuldades da implantação da área de Controladoria nesta empresa.

1.4 JUSTIFICATIVA

Geralmente a empresa de pequeno porte tem contabilidade terceirizada. Porém, quando esta entra em processo de crescimento, este modelo de contabilidade passa a ser insuficiente, pois os processos ficam mais complexos e passa a ser necessário criar procedimentos para a integração das diversas áreas da empresa com a contabilidade.

Além disso, torna-se necessário a análise das informações contábeis para avaliar a situação econômico-financeira da empresa, informação para captação de investimentos, recursos junto a bancos, etc. Há algum tempo, imaginava-se que apenas as grandes empresas tinham uma grande equipe de controladoria, mas, devido a estas necessidades, as médias empresas também carecem desse apoio.

A empresa a ser avaliada neste trabalho se encontra nesta situação, pois está passando por um momento de crescimento acelerado. Por conseguinte, está em processo de implantação de um *software* ERP e montando uma equipe de controladoria. Por isso, é relevante analisar se este processo de implantação de fato irá trazer os benefícios almejados ou irá apenas tornar os processos mais complexos, morosos, onerosos, sem apresentar o resultado desejado.

Um aspecto especialmente favorável é a acessibilidade total dos dados na empresa objeto de estudo, o que permite que o trabalho possa ser desenvolvido com ampla análise de dados e informações.

1.5 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO

O trabalho constitui-se de cinco capítulos. No primeiro apresenta a introdução do estudo, com destaque à contextualização do tema, o problema da pesquisa, os objetivos, a justificativa do estudo e a organização do trabalho.

No segundo capítulo apresenta-se a revisão bibliográfica. Inicia-se com definições de controladoria e funções do seu principal membro, o *controller*. As definições são baseadas em pesquisas de autores consagrados e apresentadas de forma a se compreender bem as devidas definições.

O terceiro capítulo demonstra a metodologia da pesquisa. Primeiramente discorre-se sobre o delineamento da pesquisa. Na sequência, apresenta-se o constructo da pesquisa, além das formas de coleta e análise dos resultados.-

No quarto capítulo estão alinhados a descrição e análise dos resultados. Após levantados os dados na empresa objeto de estudo, estes foram compilados e apresentados de forma que facilitem o entendimento do caso estudado.

O quinto capítulo evidencia as conclusões do estudo e recomendações para futuras pesquisas sobre o tema investigado.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Para fundamentar a pesquisa é necessária a compreensão de alguns conceitos abordados durante seu desenvolvimento, descritos no embasamento teórico que segue.

2.1 ÁREA DE CONTROLADORIA E FUNÇÕES DO *CONTROLLER*

Nos dias atuais, as empresas dependem cada vez mais de informações adequadas e que permitam uma tomada de decisão eficaz (CAMPELLO, 2002). Para Bataglia e Yamane (2004, p. 55), o processo de decisão compreende três fases principais: descobrir as ocasiões em que deve ser tomada; identificar os possíveis cursos de ação; e decidir-se entre um deles. E para que isto possa ocorrer, faz-se necessário que os gestores tenham em seu poder informações que os auxiliem e fundamentem uma tomada de decisão correta e eficaz.

Luciano (1999, p. 07) afirma que selecionar entre as informações disponíveis qual é relevante para a decisão a respeito de uma situação específica, possibilita informações mais precisas tomadas em menos tempo, e focadas no problema certo. Quanto maior a qualidade da informação, maior o aprimoramento do processo decisório, o que propicia a eficácia e a eficiência dos demais departamentos da empresa e na sua totalidade (WAHLMANN 2003).

As demonstrações financeiras, elaboradas pela Contabilidade, não satisfazem mais às exigências, não só dos usuários internos, mas também dos usuários externos. Conforme Campello (2002), passou a existir, dentro do ambiente organizacional, uma lacuna entre os tomadores de decisão e a Contabilidade. Os primeiros, por não compreenderem os dados fornecidos pela área contábil, e os últimos, por não possuir uma visão econômica e gerencial.

De acordo com Campello (2002), esta lacuna foi preenchida pela Controladoria, pela sua multidisciplinaridade com várias áreas do conhecimento, o que facilita a gestão das informações e fornece alternativas mais precisas àquele que irá tomar a decisão. Para Beuren, Costa e Fietz (2007), a Controladoria se torna de fundamental importância ao propiciar aos gestores informações importantes para a tomada de decisão e para o acompanhamento da real situação da empresa.

Mesmo com todas estas informações, o conceito de Controladoria não é claramente definido (LUNKES; SCHNORRENBURGER; GASPARETTO; 2008; CARVALHO JUNIOR; ROCHA, 2008; OGASSAWARA, 2008). Borinelli e Rocha (2007) corroboram com essa afirmação ao declararem que “o arcabouço teórico em que se assenta a Controladoria não está consolidado”. Segundo Borinelli (2006), estudar a Controladoria não é fácil porque não há um consenso sobre quais são as suas funções. Já segundo Beuren, Costa e Fietz (2007, p. 32), a Controladoria passa a ser de fundamental importância ao propiciar para os gestores informações para tomada de decisão e para o acompanhamento da situação real da empresa.

Almeida, Parisi e Pereira (1999, p. 370) separam o conceito de controladoria de duas formas, sendo que em um deles a conceituam como o órgão administrativo que responde “pela disseminação de conhecimento, modelagem e implantação de sistemas de informações”. Nesta conceituação se permite perceber a importância do profissional de controladoria como elemento de geração de informações dentro da organização. No entanto, para um melhor entendimento da importância do profissional de controladoria, é necessário efetuar a identificação de suas funções.

Wahlmann (2003, p. 11) entende que a Controladoria constitui uma área das Ciências Contábeis composta por um conjunto de conhecimentos interdisciplinares oriundos da Administração de Empresas, Economia, Informática, Estatística e, principalmente, da própria Contabilidade. Ou seja, a autora não entende a Controladoria como uma ciência, ela considera a Controladoria como uma área da Contabilidade, assim como a área de custos, a contabilidade gerencial, financeira, societária, etc.

Embora a Controladoria seja uma evolução da Contabilidade (MARTIN, 2002), a interação da empresa com suas variáveis ambientais não pode ser suportada apenas por conceitos de contabilidade, administração e economia (CAGGIANO; FIGUEIREDO, 2006). As relações são sustentadas por conceitos multidisciplinares e é sobre esses aspectos que o conceito de Controladoria como ramo de conhecimento se apoia. Segundo Mosimann e Fisch (1999, p. 99),

a Controladoria pode ser conceituada como um conjunto de princípios, procedimentos e métodos das Ciências da Administração, Economia, Psicologia, Estatística, e principalmente da Contabilidade, que se ocupam da gestão econômica das empresas, com o fim de orientá-las para a eficácia.

Além do conceito de controladoria, é importante entender também suas funções. Sendo assim, cabe ressaltar que as funções da controladoria são específicas e diferenciadas, que são estabelecidas de acordo com os objetivos da empresa. Catelli (1999) reforça que “estas funções estão ligadas a um conjunto de objetivos e, quando desempenhadas, viabilizam o processo de gestão econômica”.

Para Kanitz (1976 *apud* MOSIMANN; FISCH, 1999, p. 90), as funções da controladoria estão relacionadas à direção e implantação dos sistemas de:

- a) Informação – compreendendo os sistemas contábeis e financeiros da empresa, sistema de pagamentos e recebimentos, folha de pagamento etc.
- b) Motivação – referente aos efeitos dos sistemas de controle sobre o comportamento das pessoas diretamente atingidas.
- c) Coordenação – visando centralizar as informações com vistas à aceitação de planos sob o ponto de vista econômico e a assessoria da direção da empresa, não somente alertando para situações desfavoráveis em alguma área, mas também sugerindo soluções.
- d) Avaliação – com o intuito de interpretar fatos e avaliar resultados por centro de resultado, por área de responsabilidade e desempenho gerencial.
- e) Planejamento – de forma a determinar se os planos são consistentes ou viáveis, se são aceitos e coordenados e se realmente poderão servir de base para uma avaliação posterior.
- f) Acompanhamento – relativa à contínua verificação da evolução dos planos traçados para fins de correção de falhas ou revisão do planejamento.

Heckert e Wilson (1963 *apud* MOSIMANN; FISCH, 1999, p. 91) estabelecem as funções da controladoria como sendo:

- a) A função de planejamento, que inclui o estabelecimento e a manutenção de um plano operacional integrado por meio de canais gerenciais autorizados, de curto e de longo prazo, compatível com os objetivos globais, devidamente testado e revisado, e abrangendo um sistema e os procedimentos exigidos;
- b) A função de controle, que inclui o desenvolvimento, o teste e a revisão por meios adequados dos padrões satisfatórios contra os quais deve-se medir o desempenho real, e a assistência à administração no incentivo à conformidade dos resultados reais com os padrões;
- c) A função de relatar, que inclui preparação, análise e interpretação dos fatos financeiros e números para o uso da administração, envolve uma avaliação desses dados em relação aos objetivos e métodos da área e da empresa como um todo, e influências externas e preparação e apresentação de relatórios a terceiros, como órgãos governamentais, acionistas, credores, clientes, público em geral, conforme suas exigências [...].

Para Mosimann e Fisch (1999), as funções da controladoria englobam vários complementos que devem ser observados de acordo com os objetivos da empresa,

e assim seguir um cronograma correto, garantindo o máximo de informações para o processo de decisão e assegurando resultados benéficos para a empresa.

Com relação à história da controladoria no Brasil, de acordo com Lunkes, Schnorrenberger e Rosa (2013), foi a partir de 1960 que a controladoria foi introduzida no Brasil, através de empresas multinacionais norte americanas. Segundo os mesmos autores, 10 anos depois estudiosos e pesquisadores tentaram incluir o desenvolvimento prático da controladoria em estudos das universidades.

Segundo Lunkes, Schnorrenberger e Rosa (2013), uma pesquisa realizada por Siqueira e Soltelinho (2001), no Jornal do Brasil, a partir de 1960, informa que em 1962 foi registrado o primeiro anúncio que solicitava um profissional que exercesse a função de *controller*. Neste ano, três anúncios foram publicados buscando profissionais da área de controladoria. O primeiro anúncio procurava um *controller* com conhecimento dos princípios contábeis americanos e legislação tributária brasileira. O segundo anúncio não revelava muitas informações sobre o cargo. A empresa requisitante foi identificada como de grande porte, pertencente ao setor siderúrgico, e curiosamente, exigia que o postulante fosse brasileiro nato ou naturalizado. Por último, tem-se uma empresa buscando um *assistant controller*. Há duas curiosidades a se considerar nesse anúncio: primeiro, a necessidade de um assistente de *controller*, que provavelmente trabalharia ligado a um *controller*; em segundo lugar, o anúncio requisitava profissionais com formação básica em contabilidade ou economia, dando preferência à segunda.

A definição de *controller*, que conforme o texto acima remonta a pouco mais de 50 anos no Brasil, pode ser considerado a figura central da área de controladoria. Esse, segundo Caggiano e Figueiredo (2006, p. 29), “tem como tarefa manter o executivo principal da companhia informado sobre os rumos que ela deve tomar, aonde ir e quais os caminhos que devem ser seguidos”. Catelli (1999, p. 89) afirma que:

o *controller* é um gestor que ocupa um cargo na estrutura de linha porque toma decisões quanto à aceitação de planos, sob o ponto de vista da gestão econômica. Dessa maneira encontra-se no mesmo nível dos demais gestores, na linha da diretoria ou da cúpula administrativa, embora também desempenhe funções de assessoria para as demais áreas.

Antes de tudo, porém, deve-se identificar alguns conceitos básicos para o entendimento do perfil do profissional de Controladoria. O *controller* assume diferentes posturas em diferentes organizações.

Outros autores também têm descrições de funções do *controller*. Kanitz (1976, p. 5-6, *apud* MOSIMANN; FISCH, 1999) propõe seis funções da área de controladoria. São elas: informação, motivação, coordenação, avaliação planejamento e acompanhamento. Já Heckert e Wilson (1963, *apud* MOSIMANN; FISCH, 1999) fazem menção a cinco, sendo elas: função de planejamento, função de controle, função de relatar, função contábil e outras funções. Se ambas descrições forem comparadas com detalhe se verificará que não há grandes diferenças entre uma e outra.

Além de obter uma visão ampla dos negócios da empresa, o *controller* influencia na tomada de decisão dos gestores. Caggiano e Figueiredo (2006) comentam que:

o *controller* é o gestor encarregado do departamento de controladoria; seu papel é, por meio do gerenciamento de um eficiente sistema de informação, zelar pela continuidade da empresa, viabilizando as sinergias existentes, fazendo com que as atividades desenvolvidas conjuntamente alcancem resultados superiores aos que alcançariam se trabalhassem independentemente.

Durante o período de evolução da controladoria, os *controllers* eram do gênero masculino, no qual já haviam sido contadores. Conforme Kanitz (1976 p. 5 *apud* SCHMIDT; SANTOS, 2006, p. 14), “os primeiros controladores foram recrutados entre os homens responsáveis pelo departamento de contabilidade ou então pelo departamento financeiro da empresa”. No decorrer do tempo, os *controllers* começaram a ter seu espaço mais aberto. Schmidt e Santos (2006, p. 14) destacam que, “essa escolha deveu-se a vários fatores, mas especialmente ao fato de que os contadores e os administradores financeiros possuíam uma visão ampla da entidade, tornando-os aptos a exercer as atividades iniciais da controladoria”.

A Figura 1 é o modo que Padoveze (2003, p. 34) representa, de forma simplificada, a posição que o *controller* irá assumir na empresa. Sua posição é de destaque, uma vez que responde diretamente à alta cúpula da empresa.

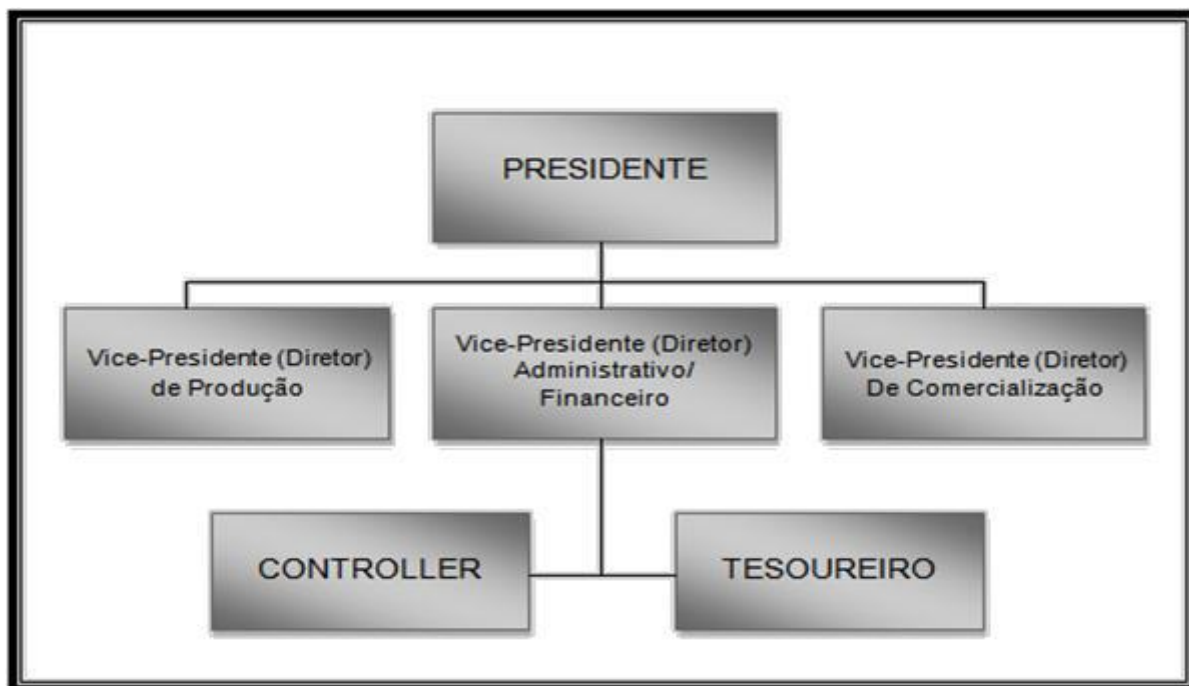


Figura 1 – O controller na organização

Fonte: Padoveze (2003, p. 34).

É importante que o *controller* siga alguns princípios para o desenvolvimento do seu trabalho, conforme enumeram Heckert e Wilson (1963 *apud* MOSIMANN; FISCH, 1999, p. 95), como segue:

- a) iniciativa – deve procurar antecipar e prever problemas no âmbito da gestão econômica global e fornecer as informações necessárias aos gestores das áreas diretamente afetadas;
- b) visão econômica – na função de assessoria a outros gestores, deve captar os efeitos econômicos das atividades exercidas em qualquer área, estudar os métodos utilizados no desempenho das tarefas da área [...];
- c) comunicação racional – deve fornecer informações às áreas, em linguagem compreensível, simples e útil aos gestores [...];
- d) síntese – deve traduzir fatos e estatísticas em gráficos de tendência e em índices, de forma que haja comparação entre o resultado realizado e o planejado [...];
- e) visão para o futuro – deve analisar o desempenho e os resultados passados com vistas a implementação de ações que melhorem o desempenho futuro, pois o passado é imutável;
- f) oportunidade – deve fornecer informações aos gestores em tempo hábil as alterações de planos ou padrões, em função de mudanças ambientais, contribuindo para o desempenho eficaz das áreas e da empresa como um todo;
- g) persistência – deve acompanhar o desenvolvimento das áreas à luz de seus estudos e interpretações e cobrar as ações sugeridas para otimizar o resultado econômico global;
- h) cooperação – deve assessorar os demais gestores a superar os pontos fracos de suas áreas [...];
- i) imparcialidade – deve fornecer informações à cúpula administrativa sobre a avaliação do resultado econômico das áreas, mesmo quando evidenciarem sinais de ineficácia dos gestores. [...];

- j) persuasão – deve convencer os gestores da utilização das sugestões, no sentido de tornar mais eficaz o desempenho de suas áreas.
- k) consciência das limitações – embora possa suprir os gestores com informações econômicas, assessorá-los quanto às questões de gestão econômica e, inclusive, aprovar os seus planos orçamentários tendo em vista a eficácia empresarial.[...]
- l) cultura geral – o conhecimento das diferentes culturas básicas entre raças e nações e diferenças sócias e econômicas.
- m) liderança – como administrador de sua área, tem subordinados, e compete a ele conduzi-los à realização de suas tarefas de forma eficiente e eficaz para que a empresa possa atingir seus objetivos; e
- n) ética – deve ter sua conduta profissional firmada em valores morais aceitos de forma absoluta e pela sociedade.

Além de todos estes princípios, algumas funções para o cargo são atribuídas pelo *controller*, encaminhando-as para os departamentos de contabilidade gerencial, de custos e fiscal, controle patrimonial, orçamentos e auditoria interna. Heckert e Wilson (1963 *apud* MOSIMANN; FISCH, 1999, p. 94) destacam, enumerando algumas das principais funções do *controller*:

- a) entendimento geral do setor de atividade econômica do qual sua empresa faz parte e das forças políticas, econômicas e sociais diretamente relacionadas;
- b) conhecimento amplo de sua própria empresa, sua história, suas políticas, seu programa, sua organização e, até certo ponto, de suas operações;
- c) entendimento dos problemas básicos de organização, planejamento e controle;
- d) entendimento dos problemas básicos de administração da produção, da distribuição, de finanças e de pessoal;
- e) habilidade para analisar e interpretar dados contábeis e estatísticos de tal forma que se tornem a base para a ação;
- f) habilidade de expressar ideias claras por escrito, isto é, na linguagem adequada;
- g) conhecimento amplo de princípios e procedimentos contábeis e habilidade para dirigir pesquisas estatísticas.

As atividades da área de Controladoria devem ser conduzidas por um profissional competente, com habilidades específicas necessárias para o trabalho, conforme destacam Morante e Jorge (2008, p. 4):

- a) habilidade analítica, em especial de relatórios numéricos;
- b) habilidade na formulação de diagnósticos, a partir de informações cruzadas;
- c) habilidade na previsão de dificuldades;
- d) habilidade na proposição de alternativas para solução de eventuais dificuldades detectadas para a consecução dos objetivos traçados;
- e) habilidade na elaboração de relatórios em linguagem acessível;
- f) habilidade na formulação de previsões com base estatística;
- g) persistência na superação das dificuldades;
- h) habilidade no aconselhamento, com vistas à solução de problemas e mesmo análise de problema potencial;

- i) rapidez e oportunidade da informação como instrumento de apoio à decisão;
- j) equilíbrio e ponderação na tomada de decisão;
- k) habilidade na percepção das limitações pessoais dos seus pares e colaboração para a sua superação.

Mosimann e Fisch (1999) advertem que “o *controller* deve, ainda, persuadir os gestores e seus respectivos superiores hierárquicos a avalizarem as ações corretivas necessárias em suas áreas”.

Sendo assim, o *controller* requer algumas habilidades particulares para o desenvolvimento de seu trabalho na empresa. Esta necessita de informações corretas e profissionais competentes para assegurar uma assessoria completa aos gestores na tomada de decisão.

Após essas definições de controladoria, e seu profissional principal, o *controller*, é necessário se definir quais são os fluxos de informações da controladoria e os seus instrumentos de controle gerencial.

2.2 FLUXO DAS INFORMAÇÕES DA CONTROLADORIA

A informação é a matéria prima principal utilizada na Controladoria. Segundo Beuren (1998, p. 28), “os gestores necessitam de informações que estejam em consonância com seus modelos decisórios. Assim, o modelo de informação deve ser estruturado com base na análise dos modelos de decisão e mensuração empregados”.

Uma vez de posse da informação, os gestores têm possibilidade de tomar decisões. De acordo com Beuren (1998, p. 32),

A identificação da decisão que precisa ser tomada é precedida da decisão de decidir. Essa fase está associada à percepção de uma situação que não condiz com um parâmetro, uma necessidade ou um objetivo do decisor. Pode ser sintetizada como a fase do reconhecimento da necessidade de mudança.

A definição da decisão que precisa ser tomada está diretamente relacionada com o diagnóstico da realidade, a identificação do problema e a proposta de solução. Para satisfazer ao objetivo estabelecido, devem ser determinadas regras para delimitar o alcance da decisão.

Isso deixa claro que, para se tomar a decisão correta e na hora certa, é preciso um fluxo de informações eficiente e confiável.

E não só a decisão é definida pelo correto fluxo de informações. Segundo Vital, Floriani e Varvakis (2010, p. 86), “os fluxos de informação permitem o estabelecimento das etapas de obtenção, tratamento, armazenamento, distribuição, disseminação e uso da informação no contexto organizacional”. Portanto, o fluxo de informações é uma etapa importante para a definição do modelo de uma área de controladoria.

2.3 CONTROLE GERENCIAL

Para Raupp, Martins e Beuren (2003), “normalmente, os controles de gestão aplicam metodologias, técnicas, procedimentos e conhecimentos que amparam o processo de gestão para cumprir a missão e alcançar as metas organizacionais”.

Como instrumentos de Controladoria, Cardoso, Mário e Aquino (2007) destacam: “a métrica dos preços de transferência, que envolve a formação encadeada do resultado da empresa; o orçamento, que permite o acompanhamento entre o planejado e o realizado; além de metodologias de custeio [...]”.

Os sistemas de controle gerencial são para Anthony e Govindarajan (2002, p. 27) “procedimentos preestabelecidos para executar uma ou vários tipos de atividades de planejamento e controle que ocorrem numa organização”. Os autores afirmam que o controle gerencial é o processo pelo qual os executivos influenciam outros membros da organização para que obedeçam às estratégias adotadas.

O controle gerencial é um dos vários tipos de atividades de planejamento e controle que ocorrem dentro de uma organização, estando localizado entre a formulação de estratégias e o controle de tarefas. Este posicionamento do controle gerencial, dentro das atividades de planejamento e controle nas organizações, demonstra que ele é um processo pelo qual se decidem a implementação de estratégias e a obediência a elas.

Segundo Anthony e Govindarajan (2002, p. 46), um sistema de controle gerencial deve possuir componentes capazes de possibilitar o processo de tomada de decisão, respondendo a questões do tipo: “O que queremos alcançar? Como estabeleceremos a direção? (metas, medidas e alvos); Estamos encorajando o comportamento correto? (planejamento); Quanto estamos progredindo? (monitoramento); O que nos está atrapalhando? (avaliação)”.

2.4 CUSTOS E COMPLEXIDADE DE IMPLANTAÇÃO DA CONTROLADORIA

A implantação de uma área de controladoria, principalmente em empresas de pequeno e médio porte, é proporcionalmente mais custosa e complexa do que em empresas maiores. As grandes empresas, devido ao seu porte e complexidade, têm mais consciência da importância das informações, ao contrário de empresas menores, em que o proprietário tende a não se utilizar das informações de maneira mais completa.

Monteiro e Barbosa (2011) investigaram a utilização da Controladoria nas microempresas da cidade de Ubatuba, SP, a partir do volume considerável de mortalidade de empresas do segmento naquele município, utilizando como amostra 40 empresas do município enquadradas no segmento, de um universo estabelecido de 1.558 empresas.

De acordo com Monteiro e Barbosa (2011, p.43), “apesar de aferir que os empresários analisados possuem experiência profissional e que boa parte possui formação nas áreas de administração e economia, a forma de gestão observada na prática pouco lembra as técnicas acadêmicas e apresenta várias contradições ao elencado por Wahlmann (2003 *apud* Monteiro e Barbosa, 2011):

- a) A preocupação dos empresários está voltada em primeira linha para a receita de vendas, desconhecendo e desprezando os conceitos de custos e sua aplicabilidade;
- b) Desejam o crescimento, mas com pouca visão estratégica, preferem a estagnação, aguardando atitudes de terceiros;
- c) Afirmam entender a importância de Sistemas de Informações Gerenciais, porém não organizam e utilizam as informações do dia-a-dia;
- d) Demonstram pouco interesse em adquirir novos conhecimentos que beneficiariam o seu negócio.

Isso conduz o trabalho à percepção de que o processo decisório não se utiliza das informações gerenciais disponíveis, que fundamentam sobremaneira estratégias calcadas em dados consistentes, eliminando a dependência das ocorrências dos fatores externos na condução do destino das organizações. Os autores concluíram que depende em boa parte do contador mudar a imagem dos serviços contábeis, buscando qualificação para orientar o cliente microempresário a possuir uma estrutura simples de Sistema de Informação Gerencial. Com esse propósito, a figura

do contador se sobreporia a do consultor, capacitando o gestor a ponto de se tornar o seu próprio *controller*.

A complexidade da implantação de área de controladoria nas empresas de menor porte é maior quando se analisa pelo âmbito da cultura dos microempresários. Não basta montar o departamento em si, mas sim saber aproveitar as informações que serão geradas. Queiroz (2005) investigou o uso da informação contábil na tomada de decisão pelos microempresários da Região do Seridó Potiguar. Constatou que a maior parte (80,0%) dos microempresários entrevistados recebem informações do profissional de contabilidade contratado. No entanto, 69% alegaram que a informação, apesar de ser relevante, só serve para o cumprimento das legislações fiscais e trabalhistas.

Queiroz (2005) identificou que a utilização das informações contábeis na tomada de decisão, que envolve aspectos econômico-financeiros, é incipiente para os gestores, não atende integralmente às expectativas de tomar decisões que reflitam na rentabilidade dos negócios. Concluiu que a atuação dos profissionais de contabilidade da região estudada não presta os serviços de Controladoria, são meros emissores de documentos fiscais para quitação de impostos.

Ainda com o propósito da geração de informações, com o objetivo de auxiliar os gestores das MPEs, Monteiro e Barbosa (2011) verificaram a adequação do sistema de informações gerenciais às rotinas gerenciais das empresas de pequeno porte, no ramo de confecção, da cidade de Recife, e sua relação com o processo de tomada de decisão. Os resultados evidenciaram que as empresas pesquisadas utilizam sistema de informação, que, necessariamente não é um sistema integrado. Em geral, essas empresas não fazem planejamento de longo prazo e dispõem de sistemas diversos de informações. Dentre os principais utilizados estão: compras e pedidos de compras, contas a pagar, controle de estoques, faturamento de vendas, contas a receber e fluxo de caixa.

Estes resultados mostram a dificuldade em se tratar as informações que poderiam servir como estratégias de curto, médio e longo prazo para as empresas, principalmente as empresas de pequeno e médio porte. Para estas, é necessário, além a apuração das informações, o tratamento adequado destas informações para auxiliarem no processo decisório.

Esta dificuldade no tratamento das informações deve ser vencida antes de se avaliar os custos da implantação de uma área de controladoria, sob o risco de todo o

investimento ser em vão. Uma vez vencida esta etapa, para se criar uma área de controladoria interna, sem depender de contabilidade terceirizada, necessita-se então dos seguintes itens:

- a) Contratação de profissionais em áreas estratégicas que ajudarão na coleta e apuração de informações relevantes para tomada de decisões. Alguns profissionais chave para esta nova etapa são: analista de rh; analista financeiro; analista de logística; analista de gestão de qualidade; analista fiscal; contador; *controller*.
- b) Implantação de sistema integrado a todas as áreas da empresa (*software ERP*);
- c) Criação de procedimentos documentados dos fluxos de cada área da empresa, procedimentos estes que devem ser desenvolvidos em conjunto com todas as áreas para se formar um trabalho coeso;
- d) Criação de indicadores de cada área para se permitir a tomada de decisões e estratégias a partir de informações devidamente formatadas.

Tudo isso tem um custo a ser considerado, além de demandar um tempo relativamente alto para se desenvolver. A partir destas definições teóricas, é possível se obter base para o trabalho de estudo de caso, objeto desta monografia.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

A pesquisa científica apresenta determinados norteamentos para a sua realização. Uma simples pesquisa com um número de pessoas para identificar a sua preferência em relação a certos produtos não significa dizer que se enquadra em um estudo de cunho científico.

Há necessidade de o cumprimento de procedimentos científicos para o trabalho caracterizar-se por um estudo científico. Inicialmente define-se o tema e a abordagem, podendo esta se caracterizar por quantitativa, qualitativa ou quanti-qualitativa; em seguida a elaboração do problema, a justificativa e os objetivos gerais e específicos do estudo. A partir do que se pretende pesquisar e do que se propõe no trabalho, define-se o método, bem como as técnicas e os instrumentos de coleta de dados, que se apresentarão como o caminho e as ferramentas para o desenvolvimento da pesquisa.

Conforme Duarte (2002, p.140) “a definição do objeto de pesquisa assim como a opção metodológica constituem um processo tão importante para o pesquisador quanto ao texto que se elabora no final”. Segundo a autora, as conclusões de um estudo são possíveis devido aos instrumentos utilizados na coleta de dados e a interpretação dos resultados obtidos, sendo que a descrição desses procedimentos, além de apresentar uma formalidade, permite aos outros pesquisadores percorrerem o mesmo caminho da pesquisa e confirmarem as afirmações apontadas no estudo inicial.

3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

Considerando os procedimentos deste trabalho, este pode ser considerado um trabalho teórico-empírico, uma vez que a partir da literatura pesquisada busca-se identificar na realidade o apoio para a teoria. Atenção foi direcionada aos instrumentos de coleta de dados, para o estudo de caso de uma empresa específica.

Segundo Rudio (1986, p. 114), “chama-se de instrumento de pesquisa o que é utilizado para a coleta de dados”, ou seja, é estabelecido efetivamente o que será utilizado no desenvolvimento do estudo para a obtenção das informações pertinentes ao trabalho. O estudo de caso, de acordo com Martins e Lintz (2009, p.

23), “é uma técnica de pesquisa cujo objetivo é o estudo de uma unidade que se analisa profunda e intensamente”.

A classificação desta pesquisa quanto ao objetivo é descritiva. Segundo Gil (2008), a pesquisa descritiva consiste em descrever as características de determinadas populações ou fenômenos. Uma de suas peculiaridades está na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados, tais como o questionário e a observação sistemática.

Quanto ao procedimento, o trabalho foi realizado por meio de um estudo de caso e referencial teórico. O estudo de caso caracteriza-se por ser um tipo de pesquisa que apresenta como objeto uma unidade que se possa analisar de forma mais aprofundada. Martins e Lintz (2009) afirmam que o estudo de caso visa ao exame detalhado de um ambiente, ou de um local, ou, ou de uma situação qualquer, ou, ainda, de um determinado objeto, ou, simplesmente de um sujeito ou de uma situação.

Segundo Yin (2005), trata-se de uma forma de se fazer pesquisa investigativa de fenômenos atuais dentro de seu contexto real, em situações em que as fronteiras entre o fenômeno e o contexto não estão claramente estabelecidas. De acordo com Gil (1991), o estudo de caso é caracterizado pelo estudo exaustivo e em profundidade de poucos objetos, de forma a permitir conhecimento amplo e específico do mesmo.

3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA

Uma vez que o trabalho se destina à criação do departamento de controladoria em uma empresa de médio porte, é importante a diferenciação das empresas com relação a seu porte. Atualmente, há leis federais brasileiras que definem a empresa de acordo com o porte, que pode ser por faturamento ou por número de pessoas ocupadas. A definição de porte das empresas em vigor atualmente, de acordo com o faturamento, é:

- a) Microempresas - Igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) anuais, de acordo com a Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011.
- b) Empresa de pequeno porte - Igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais) e superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e

sessenta mil reais) anuais, de acordo com a Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011.

- c) Médio Porte - Igual ou inferior a R\$ 20.000.000,00 (vinte milhões de reais) e superior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais), de acordo com a Medida Provisória nº 2.190-34, de 23 de agosto de 2001.
- d) Grande Porte - superior a R\$ 20.000.000,00 (vinte milhões de reais), de acordo com a Medida Provisória nº 2.190-34, de 23 de agosto de 2001.

As empresas também podem ser classificadas de acordo com o número de empregados, conforme demonstrado no Quadro 1.

Quadro 1 – Classificação dos estabelecimentos segundo o porte

Porte	Setor	
	Indústria	Comércio e Serviços
Microempresas	Até 19 pessoas ocupadas	Até 9 pessoas ocupadas
Empresas de Pequeno Porte	De 20 a 99 pessoas ocupadas	De 10 a 49 pessoas ocupadas
Médias	De 100 a 499 pessoas ocupadas	De 50 a 99 pessoas ocupadas
Grandes	500 pessoas ocupadas ou mais	100 pessoas ocupadas ou mais

Fonte: SEBRAE (2015).

Segundo o SEBRAE, no Brasil existem 5,1 milhões de empresas. Desse total, 98% são micro e pequenas empresas (MPEs). Os pequenos negócios (formais e informais) respondem por mais de dois terços das ocupações do setor privado.

3.3 CONSTRUCTO DA PESQUISA

No Quadro 2 apresenta-se o constructo da pesquisa, com a descrição das categorias de análise e a sua definição operacional.

Quadro 2 – Constructo da pesquisa

Categorias de análise	Definição operacional
Melhor controle da área financeira	Uma vez que a área financeira não tem um profissional habilitado, a primeira ação será a contratação de um analista financeiro com conhecimento adequado para a área.
Agilizar e melhorar a área de recursos humanos	Para melhor agilidade das informações de folha de pagamento, contratação de profissionais, plano de cargos e salários, além de levantamento completo e ágil de informações de contribuições e impostos da folha, será contratado um analista de RH internalizar o setor, que atualmente é terceirizado.
Montagem de uma equipe contábil e fiscal	As funções de contabilidade e fiscal são terceirizadas, o que prejudica a agilidade do processo, uma vez que os processos são complexos e depende de informações ágeis. Para isso é necessária uma equipe com pelo menos um profissional de contabilidade e um analista fiscal para análise tributária.
Melhora do fluxo de informações contábeis/financeiras	Com a contratação de profissionais das áreas contábil/fiscal/financeira, o fluxo de informações destas áreas será mais eficiente e ágil.
Maior qualidade nas informações contábeis/financeiras	Com lançamentos redundantes no sistema de gestão da empresa e na contabilidade externa, a probabilidade de erro é grande, afetando a qualidade da informação. Com a internalização destas áreas, a qualidade da informação melhorará.
Melhor controle das informações logísticas e de estoque	Com a maior complexidade dos processos de estoque, faturamento, transporte, além do início da área de produção, é necessário melhorar a eficiência e eficácia destes setores. Para isto, será contratado um profissional para gerenciar a área, e assim melhorar a qualidade do setor.
Montagem de um setor de compras	No cenário atual, várias pessoas podem fazer compras pela empresa, gerando um descontrole nas compras que afeta o fluxo de caixa e prejudica a avaliação de prioridades. Para isto será contratado um profissional de compras que centralizará todo o processo
A partir dos setores estruturados, integrar as informações da empresa	Com os profissionais adequados em cada área, será implantado um software ERP que integrará todo o processo. Desde a compra da matéria prima, passando pelo processo de estocagem e produção, até a venda e faturamento e, por fim, a contabilidade e financeiro, será tudo integrado em um único sistema, ao contrário do que ocorre atualmente.
Maior eficiência das informações de legislação tributária e informações jurídicas em geral	Para validação das apurações de impostos, além da precaução contra possíveis processos fiscais, trabalhistas, etc, será contratado os serviços de um escritório de advocacia para prestar suporte na área jurídica.
Poder ter informações para tomada de decisão em tempo real	Com a contratação dos profissionais adequados, implantação e parametrização do software ERP, será possível se obter informações em tempo real, com qualidade e agilidade, o que auxiliará na tomada de decisões.

Fonte: elaboração própria.

3.4 INSTRUMENTO DE PESQUISA

O instrumento desta pesquisa compreende um roteiro de entrevista não estruturado. Gil (1991, p. 117) conceitua a entrevista como “uma forma de interação social. Mais especificamente, é uma forma de diálogo assimétrico, em que uma das partes busca coletar dados e a outra se apresenta como fonte de informação”.

Para Gil (1991) e Marconi e Lakatos (2003), as vantagens da entrevista

baseiam-se em:

- a) não exige que a pessoa entrevistada saiba ler e escrever;
- b) oferece flexibilidade, pois o entrevistador pode esclarecer o significado das perguntas e adaptar-se mais facilmente às pessoas e às circunstâncias em que se desenvolve a entrevista;
- c) possibilita captar a expressão corporal do entrevistado, bem como a tonalidade de voz e ênfase nas respostas;
- d) há possibilidades de conseguir informações mais precisas, podendo ser comprovadas, de imediato, as discordâncias;
- e) possibilita a obtenção de dados referentes aos mais diversos aspectos da vida social, como também a obtenção de dados em profundidade acerca do comportamento humano;
- f) os dados obtidos são suscetíveis de classificação e de quantificação.

Para Gil (1991) e Marconi e Lakatos (2003), as limitações da entrevista baseiam-se em:

- a) os custos com o treinamento de pessoal e para aplicação das entrevistas;
- b) pequeno grau de controle referente a uma situação de coleta de dados;
- c) geralmente ocupa muito tempo;
- d) incompreensão do entrevistador sobre o significado das perguntas;
- e) a falta de motivação do entrevistado para responder as perguntas;
- f) inadequada compreensão do entrevistado do significado das perguntas;
- g) inabilidade ou mesmo incapacidade do entrevistado para responder adequadamente;
- h) disposição do entrevistado em fornecer as informações necessárias;
- i) influência exercida, consciente ou inconscientemente, pelo pesquisador, devido ao seu aspecto físico, suas atitudes, ideias, opiniões, etc.;
- j) fornecimento de repostas falsas ou retenção de dados importantes receando que a identidade do entrevistado seja revelada.

Duarte (2002), em seu estudo acerca de algumas dificuldades encontradas pelos pesquisadores no trabalho de campo em pesquisas qualitativas, apresenta também limitações referentes à entrevista:

- a) a necessidade de estipular critérios para a delimitação dos sujeitos da pesquisa;
- b) a definição do número de entrevistados;

- c) a falta de familiaridade do entrevistador com o instrumento de pesquisa;
- d) ter o cuidado de não induzir, na pergunta, a resposta do entrevistado;
- e) a explicação demasiada da pergunta pode acabar dizendo o que se espera na resposta;
- f) dificuldade de se obter respostas condizentes com os objetivos da pergunta;
- g) ocorre o risco de a pesquisa perder o foco central, voltando-se para divagações, reclamações e/ou troca de experiências entre o entrevistado e o pesquisador;
- h) o volume do material coletado, dificultando o processo de análise.

Uma vez que várias áreas sofreram mudanças na empresa em análise e contam com a contratação de novos profissionais, o método utilizado como instrumento de pesquisa foi a entrevista.

Uma vez que a empresa pesquisada já tem os profissionais contratados para as funções da controladoria, a partir do suporte teórico, foi realizada uma entrevista com os profissionais envolvidos para a avaliação da etapa em que a empresa se encontra na criação da sua controladoria.

3.5 PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS

Na Profilática, empresa objeto do estudo de caso, a área de controladoria foi concebida há cerca de três anos. Na época do planejamento estratégico do SEBRAE, foi contratada uma consultoria de recursos humanos, que preparou a empresa para o crescimento que estava experimentando.

Com a contratação de profissionais para as áreas estratégicas, foi possível elaborar um sistema de coleta de dados para avaliação da nova área de controladoria. Assim, algumas áreas foram criadas e outras aprimoradas.

3.6 FORMA DE ANÁLISE DE DADOS

Inicialmente fez-se uma pré-entrevista com os profissionais envolvidos nas funções da Controladoria, com vistas a identificar a configuração de sua área de atuação anterior e posterior a implantação da Controladoria na empresa.

Com a pré-entrevista concluída, foi feita uma entrevista completa com cada

profissional envolvido, em que foi perguntado quando o profissional integrou o quadro da empresa e na sequência foi analisado a mudança da estrutura da área antes e após a implantação ou alteração da respectiva área.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DE DADOS

Neste capítulo apresenta-se um resumo geral das melhorias ocorridas na empresa após o início da implantação das mudanças que geraram a área de controladoria. Para efeito de análise, foi considerado como primeira iniciativa para as mudanças ocorridas a contratação do analista financeiro, em fevereiro de 2013, e como ponto final para a implantação da controladoria o início da utilização do sistema ERP SAP *Business One*.

Várias configurações e parametrizações ainda estão sendo realizadas e configuradas, mesmo após o início das atividades do sistema, mas já não fazem parte da implantação e sim da utilização do sistema da controladoria. Baseado no conceito de melhoria contínua, sempre que necessário, ocorrerão mudanças para adequação e otimização dos processos.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA OBJETO DE ESTUDO

A empresa objeto desta pesquisa é a Profilática Produtos Odonto Médico Hospitalares Ltda. E empresa tem sede no município de Araucária, Paraná. A empresa foi criada em 1998 como uma distribuidora de produtos para controle de infecção hospitalar, com área de abrangência no estado do Paraná. É uma empresa familiar que possui a mesma formação societária desde sua implantação.

No início era uma microempresa com faturamento de cerca de R\$ 90.000 e dois funcionários. Tinha uma contabilidade terceirizada que fazia escrituração e os livros e declarações obrigatórios por lei. Por ter sido uma empresa integrante do Simples, desde sua implantação em 1998 até 2008, sempre teve perfil de empresa pequena até em suas decisões, que eram feitas baseado apenas na vontade e experiência dos proprietários, sem fazer planejamento e análise de riscos.

Com o passar dos anos, a empresa aumentou o *portfólio* de produtos, começou a importar uma linha de produtos da Europa e passou a contratar mais funcionários, sendo que em 2008 atingiu o limite de faturamento para se manter no regime do Simples Nacional. Nesta época contava com sete funcionários e já havia atingido o limite de R\$ 2.400.000,00 de faturamento, assim, se viu obrigada a mudar para o regime normal de tributos. Assim, em uma análise rápida do balanço, por orientação da contabilidade, passou para o regime de Lucro Real.

O ambiente da empresa, em relação ao seu sistema de informações, era desfavorável ao regime de Lucro Real, pois o sistema de gestão era simples e não permitia informações necessárias para um regime fiscal complexo. Além disso, não havia nenhuma integração com a contabilidade, que redigitava todas as informações em um outro sistema, gerando uma fonte dupla de inserção de dados, o que aumentava a probabilidade de erros.

No ano seguinte, em 2010, alterou o regime para Lucro Presumido, devido à dificuldade de controles documentais para se manter no Lucro Real. Durante três anos a empresa se manteve no Lucro Presumido. Neste período, houve crescimento na área abrangida pela empresa, uma vez que foi desenvolvido um grupo de distribuidores para atuarem em diversas regiões, e passou a projetar uma linha de equipamentos para trabalhar em conjunto com seus produtos químicos.

A empresa trabalhou com revenda e produção sob encomenda de produtos químicos para desinfecção hospitalar até 2011, quando criou uma área de engenharia e passou a projetar equipamentos voltados a área médica, que trabalham em conjunto com os produtos químicos já comercializados. A partir de então, as demandas da empresa mudaram e a complexidade das operações aumentou, por ter o controle de produção e matérias primas acrescentado aos processos já existentes.

Foi neste cenário que em 2012 os diretores procuraram o SEBRAE e consultorias externas nas áreas de recursos humanos e contabilidade para a remodelação da empresa. E graças às consultorias e à determinação da diretoria na profissionalização de todos os processos é que foi criado o setor de controladoria, que atua em todas as áreas da empresa.

Assim, no final do ano de 2012, a Profilática contratou uma consultora de RH e um consultor de contabilidade que deram algumas orientações para algumas alterações na empresa, o que envolveu a mudança do regime fiscal novamente para Lucro Real, visto que naquele ano a empresa estava apresentando prejuízo contábil. Assim, ocorreu a contratação de profissionais para algumas áreas estratégicas, implantação de um sistema ERP, além da dispensa da contabilidade externa e a criação de uma área de controladoria dentro da empresa.

4.2 MUDANÇAS NA ESTRUTURA DA EMPRESA PARA A IMPLANTAÇÃO DA ÁREA DE CONTROLADORIA

No início da implantação da área de controladoria, a empresa Profilática estava sediada em Curitiba em um sobrado com cerca de 300 m². Tinha uma rede de computadores simples, sem servidor dedicado e um programa de gestão que incluía apenas emissão de notas fiscais, controle de contas a pagar e contas a receber. A contabilidade era feita por um escritório terceirizado, com programa de contabilidade próprio.

Quando foi realizada a primeira contratação que originou o início do processo de criação da controladoria, a empresa estava construindo uma nova sede no município de Araucária, PR, em uma área de 10.000m², que permitiria a implantação da área de produção de químicos, equipamentos médicos, além de uma área maior de estoque, visto que a sede anterior estava insuficiente.

A mudança para a nova sede ocorreu em julho de 2013. Nela tinha um sistema de rede de computadores estruturado, servidores dedicados, espaço maior e planejado para abrigar os novos funcionários e ainda preparou a estrutura para a implantação no novo sistema SAP B1, que já estava em início de implantação. Os novos funcionários que estavam sendo contratados já tinham lugar definido na nova sede e o novo sistema de rede e servidores já estava pronto para uma expansão maior do que a que estava acontecendo naquele momento.

Para uma explanação mais completa sobre as mudanças, foi realizada uma pré-entrevista com profissionais da empresa para se avaliar como era antes e como ficou sua área após sua contratação. As avaliações das áreas por ordem de implantação foram as a seguir apresentadas.

4.2.1 Área financeira

A primeira área a ser alterada foi a área financeira. Antes da consultoria, a área financeira era conduzida por duas pessoas, porém nenhuma delas tinha experiência ou conhecimento para tal. Uma das pessoas envolvidas era parente de um dos sócios e outra era uma das sócias diretoras da empresa. O financeiro se resumia a pagar boletos e lançar no sistema de gestão as entradas, conforme os clientes pagavam.

A empresa era pequena, com cerca de 10 funcionários, e seus números eram enxutos. Com um faturamento de cerca de R\$5.000.000,00 ao ano, em 2012, a empresa conseguia honrar seus compromissos. Neste cenário, não havia muitas exigências que demandassem conhecimento técnico, visto que apenas se faziam os lançamentos no sistema de gestão, cobrança a clientes e coleta dos documentos para envio ao escritório de contabilidade externo, que era responsável pelo RH, pelos lançamentos e declarações fiscais e pela contabilidade.

A consultoria detectou, no entanto, que um profissional nesta área permitiria otimização dos processos, uma vez que alguns empréstimos bancários poderiam ser avaliados de forma mais técnica, visando a um pagamento menor de juros. Por isso, foi contratado um profissional que na ocasião estava cursando Ciências Contábeis, mas já era formado em Processos Gerenciais.

Após a contratação do profissional, foram analisados os avanços alcançados na área financeira, com relação às análises de juros cobrados por bancos, além das avaliações de fluxo de caixa e a montagem de um orçamento para o ano seguinte.

4.2.2 Área de compras

O segundo profissional contratado, devido às necessidades mais urgentes, foi um analista de compras. Antes desse profissional, qualquer funcionário da empresa poderia solicitar compras diretamente com o financeiro. Porém, esta compra não tinha qualquer procedimento quanto a tomada de preços e desenvolvimento de fornecedores. Também não era avaliado o fluxo de caixa para o pagamento destes fornecedores e tampouco era avaliada a necessidade da compra.

Com a entrada do profissional, a primeira providência foi a centralização das compras para a área específica, além de se fazer tomada de preços com pelo menos três fornecedores. Foi também definido que haveria uma interação entre a área de compras e financeira para encaixar no fluxo de caixa as compras efetuadas, com isso evitar concentração de pagamentos em determinados períodos do mês.

A compradora também é a responsável pelo recebimento das notas fiscais de compras, que deve repassa-las para o financeiro, para que este alimente o sistema no módulo “compras a pagar”.

4.2.3 Área de recursos humanos

Antes da reestruturação da empresa, a empresa tinha um *turnover* bastante baixo, uma vez que eram contratados poucos funcionários e poucos saíam da empresa. Quando havia necessidade de contratação, a empresa tinha como padrão a contratação de funcionários indicados por amigos e conhecidos dos proprietários da empresa e estes eram alocados em áreas nem sempre de acordo com seu desenvolvimento pessoal ou com suas habilidades.

Nesta época, ocorreu uma pequena mudança neste procedimento. A empresa passou a contratar empresas de recursos humanos para indicar funcionários para entrevista, de acordo com as necessidades da empresa. Isso já havia ocorrido com os analistas financeiro e de compras.

O passo seguinte foi a contratação e um analista de RH que centralizasse não só as contratações, mas também todas as rotinas de RH, como levantamento de contribuições e impostos da folha de pagamento, o cuidado com o ponto eletrônico, que havia sido implantado apenas alguns meses, e com a própria folha de pagamento. Estas rotinas, gradativamente seriam retiradas do escritório externo.

Além das rotinas normais de recursos humanos, a analista contratada seria responsável também por eventos internos, uma vez que a empresa estava em crescimento e o número de funcionários também.

4.2.4 Área de PCP

Uma vez que a empresa estava desenvolvendo uma máquina dosadora própria, havia sido recém-criada uma área de engenharia, com dois engenheiros, que eram responsáveis pelo desenvolvimento dos equipamentos.

Como as primeiras máquinas já estavam sendo lançadas no mercado, haviam sido contratados alguns funcionários para a produção, que eram responsáveis pela montagem das máquinas, porém não havia alguém responsável pelo PCP. Na época havia sido designado um dos filhos do proprietário para cuidar desta área. Com o intuito de profissionalização da empresa, era necessário a contratação de um funcionário com conhecimento na área para o desenvolvimento da mesma.

Assim, o próximo funcionário a ser contratado foi o analista de PCP, que, além do planejamento de compra e estocagem das peças para produção das

máquinas, era responsável também pelo controle de estoque dos produtos químicos, que eram os produtos de venda da empresa desde o seu início.

Este profissional, além do controle de almoxarifado, estoque e produção, era responsável também por elaborar relatórios com custos e entradas e saídas de estoques.

4.2.5 Área de qualidade

Uma vez que a empresa estava produzindo máquinas e tinha como objetivo a exportação destes equipamentos, era necessário a implantação de uma área de Qualidade, que se encarregaria de implantar normas de qualidade ISO 9000 e certificação europeia.

Além destas atribuições, que atingem principalmente a área de engenharia e desenvolvimento, destaca-se também a implantação de procedimentos em todas as áreas. Estes procedimentos iriam auxiliar na reestruturação da empresa, que estava passando por um rápido crescimento, com a contratação de diversos profissionais.

Esta profissional iria auxiliar bastante a controladoria, pois a elaboração de procedimentos envolve documentação e relatórios que, em conjunto com os relatórios gerados pelo sistema ERP, permitem uma análise completa da situação da empresa mês a mês.

4.2.6 Área fiscal

Uma necessidade apontada pelas consultorias era a de se contratar um analista fiscal interno, uma vez que a empresa no Lucro Real teria dificuldades com os impostos se a área fiscal permanecesse no escritório externo.

Nesta época já estava em implantação o *software* ERP, e para tanto, era necessário a parametrização deste sistema, uma vez que os processos da empresa eram mais complexos e havia diversidade de produtos à venda. Por conseguinte, os impostos estavam mais diversificados e o governo criava mais declarações fiscais.

Assim, antes mesmo de a analista fiscal começar a preparar as declarações para envio, uma vez que estas declarações estavam sendo feitas no sistema da contabilidade externa, e não havia naquele momento uma ferramenta interna para a emissão das declarações, a analista fiscal ficou incumbida de parametrizar todo o

sistema ERP que estava sendo implantado na empresa.

Para isso, foi necessário que ela aprendesse sobre cada produto da empresa, cada código NCM, levantamentos de quais estados faziam cobrança de ICMS ST para cada um dos produtos e parâmetros para venda ao consumidor final e revendedores. Somente após a implantação do novo sistema a analista fiscal passaria a emitir as declarações fiscais. Além disso, ela seria a responsável por avaliar se os impostos levantados pelo novo sistema estavam corretos.

Após isso, ela emitiria relatórios mensais para avaliação de evolução dos impostos, porcentagem de impostos em relação ao faturamento, total de impostos pagos, entre outras providências.

4.2.7 Área contábil

Em um primeiro momento, a contadora externa seria responsável pela parametrização contábil do novo sistema e continuaria a fazer a contabilidade da empresa, mas agora com o programa da empresa, não mais com programa próprio.

Porém, após análise do ano anterior pelo consultor contábil, foram encontrados muitos erros, que poderiam comprometer a qualidade das informações, mesmo agora com o novo programa. Como havia sido contratado uma profissional terceirizado para fazer conciliações do balanço do ano anterior para correção das informações, foi feita proposta para esta profissional para integrar a equipe interna da empresa como analista contábil e com isso ser a responsável pela parametrização contábil do novo programa da empresa. Logo após a implantação do novo sistema, a analista contábil saiu da empresa, que contratou uma contadora.

Assim, como última profissional a ser contratada no que se considera a controladoria da empresa, a mesma estava com seu corpo funcional completo. Porém, ainda faltava o principal profissional para a área de controladoria ficar completa: o *controller*.

4.2.8 Controller

Após a montagem da equipe, a consultora de RH, que até então era uma das responsáveis por todas as mudanças empreendidas, sugeriu que o gerente administrativo, que tinha formação em Ciências Contábeis, além de graduação na

área de administração de empresas, por ser um funcionário de confiança e por ter conhecimento profundo dos processos, produtos e da própria história da empresa, poderia ser realocado para o cargo de *controller*.

Sendo assim, com a equipe montada, com o *controller* definido, a empresa precisava da principal ferramenta, que seria a base de informações para os profissionais contratados. Esta ferramenta é o próprio sistema ERP.

4.2.9 Sistema ERP – SAP *Business One*

Assim que a empresa contratou os serviços do consultor de contabilidade, uma das primeiras providências apontadas pelo profissional foi a necessidade de implantação de um sistema integrado, com o módulo de gestão trabalhando em conjunto com o módulo de contabilidade e fiscal.

Antes da implantação deste sistema, o sistema de gestão da empresa apenas permitia a emissão de notas fiscais, sem parametrização fiscal, o que dificultava o processo, e contas a pagar e receber. A contabilidade externa redigitava todas as informações no sistema contábil de escritório, o que poderia gerar diversos erros.

Assim, após a avaliação de alguns sistemas, foi escolhido o SAP *Business One*, por ser um sistema internacional que facilitaria a comunicação da empresa com sistemas de seu principal fornecedor europeu.

Assim, com os profissionais contratados, o setor de qualidade auxiliando na criação de procedimentos para cada área, e com a implantação do sistema ERP, iniciava-se o processo de implantação da controladoria na empresa.

4.3 FLUXO DE INFORMAÇÕES DA ÁREA DE CONTROLADORIA

As informações da controladoria envolvem várias áreas da empresa e são utilizadas principalmente para a tomada de decisões e o planejamento estratégico. Uma vez por mês é realizada uma reunião com a exposição de indicadores com todos os gestores de áreas e com a diretoria da empresa. Muitas das informações apresentadas são oriundas do novo sistema integrado.

A compilação de todas as informações permite uma visão da situação de cada área e constitui-se em fonte para a tomada de decisões. Algumas informações mais confidenciais, como as contábeis e financeiras, são apresentadas diretamente

à diretoria, que poderá traçar objetivos, juntamente com a controladoria, a partir dos números apresentados.

Trimestralmente é realizada uma reunião de análise crítica, onde todos os fatos do trimestre são analisados e tratados de forma mais aprofundada pelos gestores de áreas e diretoria. As reuniões são registradas em ata e a documentação relativa às decisões tomadas são assinadas pelos presentes e apresentadas nas reuniões seguintes.

Uma vez que o novo sistema não tingiu totalmente a maturidade, muitas informações ainda carecem de uma análise mais profunda, mas a cada mês se percebe evolução e maior maturidade no trato destas informações.

Para um maior detalhamento das mudanças no fluxo de informações, na sequência apresentam-se quadros comparativos de cada área, com base nas entrevistas realizadas, avaliando o antes e depois e ao final, uma avaliação completa das mudanças, avaliando a empresa como um todo.

4.3.1 Analista financeiro

O primeiro contratado na nova fase da empresa, integrou a equipe em fevereiro de 2013, foi contratado para organizar a área financeira, que estava carente de uma ação mais profissionalizada.

Para auxiliá-lo na tarefa havia duas funcionárias que eram responsáveis pelos lançamentos das contas a pagar e receber. O novo analista seria o responsável pela equipe, por conciliar os lançamentos efetuados por elas e pelas negociações com bancos e instituições financeiras. No Quadro 3, está um resumo do antes e depois no setor financeiro, após a contratação do analista.

Quadro 3 – Mudanças da área financeira

Antes	Depois
Não havia controle efetivo sobre as contas a receber, visto que várias áreas faziam compras e muitas vezes notas e boletos não chegavam ao setor financeiro.	Foi centralizada a documentação toda no financeiro, que passou a ter melhor controle dos pagamentos a fornecedores.
Não havia controle de inadimplência das contas a receber. Em alguns casos, quando o valor da venda era considerável, havia uma cobrança por telefone nem sempre eficiente, mas não era um processo definido.	Os lançamentos das contas a pagar eram feitos no sistema de gestão e a cada dia a rotina era de se verificar as contas que estavam vencendo naquele dia. Passou a ser feito controle de contas atrasadas há mais de 5 dias e emitido aviso à área de faturamento para voltar a faturar para o cliente após pagamento ou renegociação da dívida.
Os empréstimos bancários eram feitos apenas com base no relacionamento com o gerente do banco. E era o gerente que sugeria qual tipo de empréstimo a ser feito, sem uma avaliação de taxas de juros pela empresa.	Passou-se a avaliar melhor as sugestões dos gerentes, calculado taxas de juros para cada empréstimo sugerido e comparado com outras instituições bancárias. As taxas eram negociadas com os gerentes antes do fechamento do contrato.
Os investimentos eram concentrados em poucos papéis, de acordo com sugestão do gerente do banco.	Cada investimento era avaliado com relação a taxa de juros, índice de risco e os papéis passaram a ser mais diversificados.
O relacionamento com o gerente do banco era mais pessoal e suas sugestões eram aceitas sem uma maior avaliação.	O relacionamento passou a ser mais profissional. As sugestões do gerente eram avaliadas e, se não fosse a melhor opção, era recusada.
Não havia um bom relatório de valores de empréstimos, investimentos, inadimplência de clientes ou a fornecedores e havia desconhecimento da situação da área.	Com a contratação do analista financeiro, ainda com o sistema de gestão antigo, e mais ainda com a implantação do novo sistema SAP B1, foi implantado a rotina de se levantar mensalmente todas as informações financeiras relevantes para a tomada de decisões.
Não havia avaliação de ciclo financeiro da empresa.	Com o software mais desenvolvido e com a vinda de profissionais mais estratégicos em outras áreas, foi possível levantar o ciclo financeiro, desde a compra da matéria prima e dos produtos para revenda até o recebimento pelo financeiro.

Fonte: elaboração própria.

4.3.2 Analista de compras

A profissional da área de compras, contratada para criar esta área, antes inexistente, ingressou na empresa em abril de 2013, com a missão de centralizar e gerenciar todas as compras efetuadas pela empresa. No Quadro 4, elaborado após entrevista com a profissional, é possível avaliar as mudanças ocorridas antes e depois da sua contratação.

Quadro 4 – Mudanças da área de compras

Antes	Depois
Não havia definição de prioridades para compras. Todas as áreas podiam fazer compras pela empresa, sem avaliação de nível de necessidade.	Com a contratação da analista de compras, estas passaram a ser centralizadas na área. Antes de cada compra é feito uma avaliação de necessidade.
As compras eram feitas a qualquer momento do mês. Não era feito avaliação de fluxo de caixa. Por isso, frequentemente pagamentos coincidiam com altos desembolsos. E isso afetava o caixa da empresa.	Como o financeiro passou a se envolver com a área de compras, este informava o melhor período do mês para pagamento, evitando assim problemas com fluxo de caixa.
As compras eram feitas de fornecedor único e não era feita tomada de preços.	Com a profissional de compras, foi declarado como regra que toda compra deveria ter pelo menos três fornecedores diferentes para se fazer tomada de preços e condições de pagamento. Era então passado um pedido de cotação para todos os fornecedores e aprovado o que tinha melhor condições.
Não era feito avaliação de qualidade dos fornecedores.	Passou-se a fazer relatórios com atrasos de entregas, qualidade dos produtos e problemas com qualidade de transporte. Com isso, mensalmente é informado indicador de qualidade de fornecedor, com todas as avaliações acima.
As condições de pagamento eram as fixadas pelo fornecedor	Foi possível negociar as condições de pagamento com cada fornecedor, com intuito de se melhorar os ciclos operacionais e financeiros. Uma das avaliações feitas relativamente aos fornecedores era a flexibilização do mesmo com relação às negociações de prazo de pagamento.

Fonte: elaboração própria.

4.3.3 Analista de recursos humanos

A analista de RH passou a integrar a equipe em abril de 2013. Como a folha de pagamento era feita por escritório externo, a atribuição principal da nova contratada foi a criação da área na Profilática.

Além das atribuições normais de folha de pagamento, controle de ponto e apuração de impostos e contribuições, a profissional passou a atuar de forma mais estratégica, auxiliando os funcionários, gerenciando conflitos e participando da preparação de eventos internos.

No Quadro 5 destacam-se as alterações ocorridas na empresa após a contratação da profissional de RH.

Quadro 5 – Mudanças da área de recursos humanos

Antes	Depois
A empresa não tinha atuação alguma na área de RH. Toda folha de pagamento era feita pela empresa de contabilidade terceirizada.	Em parceria com a empresa de contabilidade terceirizada, foi transferido o controle de folha de pagamento para a Profilática. Antes disso, foi implantado sistema informatizado de recursos humanos.
Não havia controle de ponto dos funcionários	Foi implantado sistema de ponto eletrônico interligado em rede de computadores com o sistema de RH.
Não era feito controle de horas adicionais e não era controlado descontos por atrasos e faltas	Com auxílio do novo sistema e do ponto eletrônico, foi possível o controle de horas, atrasos, faltas e horas adicionais. Os procedimentos relativos a banco de horas passaram a ser feitos de acordo com o acordo coletivo de trabalho.
Os impostos e contribuições de folha de pagamento eram feitos no escritório terceirizado e não havia avaliação interna de valores.	Com a parametrização do sistema feita com auxílio de consultoria externa, foi possível fazer as apurações de impostos na empresa.
Não havia plano de carreira na empresa e não havia definição de cargos.	Juntamente com consultoria de RH externa, foi elaborado um plano de cargos e salários. Foram definidos os cargos e atribuições de todos os funcionários, elaborado um sistema de pontuação, onde era avaliado conhecimentos gerais e específicos, formação acadêmica entre outros.
Os eventos internos não eram organizados e não existia comunicação interna com os funcionários.	O novo setor de recursos humanos, por ter perfil mais estratégico, passou a se responsabilizar por toda comunicação interna da empresa, por elaboração de eventos internos, cursos e treinamentos dos funcionários e mediação de conflitos internos.
Não havia nenhuma informação sobre o desempenho da área	Mensalmente passou a ser apresentado indicadores de <i>turn over</i> , absenteísmo, faltas e atrasos e valor de folha de pagamento com encargos e benefícios.

Fonte: elaboração própria.

4.3.4 Analista de PCP

A contratação do analista de Planejamento e Controle de Produção ocorreu em maio de 2013. Visto que a produção de equipamentos estava ocorrendo de forma rápida, era necessário um profissional com visão sistêmica em PCP para o controle das operações. No Quadro 6 demonstram-se as alterações ocorridas no controle de produção após a contratação do analista.

Quadro 6 – Mudanças da área de planejamento e controle de produção

Antes	Depois
Antes da contratação do profissional, foi feita uma tentativa de criação da área com uma pessoa sem a habilitação necessária, sem sucesso.	Após a contratação, o controle de produção passou a ser feito de forma profissional e mais eficiente.
Apesar de a produção de equipamentos ainda ser incipiente, constantemente faltava peças para a produção	Houve maior controle, reduzindo drasticamente os problemas com falta de peças.
Os estoques de químicos não tinham o devido controle, sendo este feito apenas quando os níveis estavam chegando ao fim.	O controle passou a ser feito de forma mais profissional, com avaliação de vendas médias de cada produto, estimativa de ciclo do estoque e conceito de estoque mínimo.
Algumas peças que eram alteradas pela área de engenharia, tornavam-se obsoletas e não havia controle sobre estas peças.	Foi elaborado juntamente com a engenharia um procedimento de alteração de projeto com consequente obsolescência de peças apenas com controle e conhecimento prévio do analista de PCP para se evitar produção e compras de peças em vias de se tornar obsoletas.
Não havia relatórios e controles da não-qualidade.	Em parceria com a área de qualidade, começou a ser quantificado o custo da não-qualidade. Sendo assim, sempre que há perda, quebras ou outros problemas com peças na linha de produção, estas ocorrências são mensuradas e apresentadas como indicadores.
Não havia sistema informatizado para confecção de ordens de produção, que eram feitas em planilhas.	Com a implantação do sistema integrado, foi possível a criação de ordens de produção integradas ao sistema, que apontavam saldos de estoque e necessidades de compras de peças e componentes

Fonte: elaboração própria.

4.3.5 Analista da qualidade

Para a empresa atingir seu objetivo de exportação de equipamentos, era necessária a certificação de qualidade para os equipamentos e para a empresa. O processo de implantação de qualidade já havia sido tentado com empresas externas de consultoria de qualidade, sem sucesso.

Assim, foi contratado uma analista de qualidade em julho de 2013, que se responsabilizou pela criação dos procedimentos internos. Com os procedimentos de qualidade adotados houve grandes avanços na área. No Quadro 7 apresentam-se alterações ocorridas com a implantação da área de qualidade na empresa.

Quadro 7 – Mudanças da área de qualidade

Antes	Depois
Foi tentado criar procedimentos de qualidade na empresa com consultorias externas	Com o insucesso das consultorias internas, que visitavam a empresa poucas vezes por semana, foi internalizado o setor de qualidade, providenciou a certificação durante todo o horário de expediente da empresa.
As máquinas estavam sendo desenvolvidas sem os testes necessários.	Com os procedimentos de qualidades dos manuais de certificação, passou-se a testar os equipamentos na fase de desenvolvimento, de acordo com as normas.
Não havia procedimentos e fluxogramas em nenhuma área da empresa	Com vistas às certificações e para melhorar os fluxos de processos da empresa, foi elaborado com cada área os procedimentos padrão, que eram ligados com os procedimentos de outras áreas, para que houvesse coesão entre eles.
Não existia indicadores de nenhuma das áreas que informassem a situação e evolução das respectivas áreas.	As áreas, sob tutela da área de qualidade, elaboraram seus indicadores que são apresentados mensalmente para a direção da empresa. Foi criado também reuniões mensais de análise crítica para tomada de decisão sobre assuntos que exigiam algum tipo de ação e decisão pela empresa.
Não havia relatório de atividades e ocorrência em nenhuma área da empresa	A analista fiscal elaborou relatórios a serem preenchidos por várias áreas a fim de se ter conhecimento das atividades e ocorrência em cada área da empresa. Estes relatórios são apresentados periodicamente para a direção para alguma tomada de decisão que se faça necessária

Fonte: elaboração própria.

4.3.6 Analista fiscal

A contratação da analista fiscal auxiliou de forma direta na conclusão da implantação da controladoria, pois a profissional trabalha diretamente na área de contabilidade. A analista ingressou na empresa em setembro de 2013, quando já havia sido iniciada a implantação do sistema ERP SAP B1.

No Quadro 8 está representado o que houve de mudanças na empresa após a contratação da analista fiscal.

Quadro 8 – Mudanças da área fiscal

Antes	Depois
A apuração de impostos era feita pela contabilidade externa em programa próprio.	Nos primeiros meses após a contratação, a analista fiscal estava incumbida da parametrização do sistema SAP B1. Após a implantação do SAP a apuração dos impostos passou a ser interna.
Havia problemas com a apuração de alguns impostos devido a desconhecimento do escritório terceirizado a respeito dos produtos da empresa. Estes problemas se intensificaram com a mudança de regime para Lucro Real.	Como a analista fiscal tinha mais tempo para parametrizar o novo sistema, foi possível fazer uma apuração mais cuidadosa dos impostos, reduzindo os erros apresentados.
O sistema utilizado na empresa não permitia parametrização fiscal, e os impostos eram definidos a cada apuração de nota fiscal de saída.	Antes da implantação do SAP B1, a analista fiscal se responsabilizava pelos impostos a cada nota fiscal de saída emitida. Após a implantação do sistema, ela verificava os impostos a cada nota emitida.
Havia demora na apuração dos impostos devido ao fato de a contabilidade externa ser obrigada a redigitar todas as notas que já eram digitadas no sistema interno da empresa.	Com o sistema integrado, já foi possível a apuração dos impostos em tempo real, uma vez que a cada entrada de nota, o fiscal já era alimentado.
Não havia relatórios confiáveis de apuração de impostos. Os livros de entrada e saída eram insuficientes para uma análise mais aprofundada.	Após a implantação do novo sistema, já era possível uma avaliação mais precisa de cada imposto a partir de relatórios. Estas informações facilitaram o trabalho de consultorias externas incumbidas de verificar as apurações efetuadas pela empresa.
Várias declarações fiscais estavam sendo enviadas zeradas ou não estavam sendo enviadas. Devido a maior exigência da Receita e a novas declarações, o escritório externo não conseguiu acompanhar as mudanças.	A implantação do novo sistema permitiu que as declarações sejam feitas de forma mais correta e completa. Porém, ficou o passivo das declarações anteriores não enviadas.

Fonte: elaboração própria.

4.3.7 Contadora

A analista contábil foi contratada em março de 2014, após ter feito um trabalho externo para empresa. O trabalho realizado foi a conciliação das contas contábeis e financeiras efetuadas pela contabilidade externa.

Após a contratação, a analista contábil foi incumbida de parametrizar o sistema SAP B1, que estava em processo de implantação. Enquanto o sistema era implantado, ela acompanhava os lançamentos efetuados pela contabilidade externa. Após a implantação do sistema SAP B1, a analista contábil passou a fazer as escriturações no novo sistema.

Em dezembro de 2014, a analista contábil desligou-se da empresa e foi

contratado, na sequência, uma contadora, que deu continuidade ao trabalho, acrescentando a responsabilidade pela assinatura dos balanços e declarações da empresa. No quadro 9 são apresentadas as alterações ocorridas após a internalização da contabilidade.

Quadro 9 – Mudanças na contabilidade

Antes	Depois
A escrituração contábil era feita toda em escritório terceirizado.	Após a entrada da analista contábil, a mesma se responsabilizou em um primeiro momento a parametrizar o novo sistema a ser implantado. Após a implantação do novo sistema, a analista contábil passou a fazer as parametrizações internamente.
Havia falhas nas escriturações contábeis, algumas por problemas de documentação que era repassada para a contabilidade, outras por limitação do próprio escritório em trabalhar no regime de lucro real.	Com a complexidade das operações da empresa, mudou para melhor a internalização da contabilidade, visto que a disponibilidade imediata dos documentos facilitava a escrituração e possíveis correções a tempo.
Os demonstrativos contábeis eram utilizados apenas para atender às obrigações legais e para envio a bancos e órgãos públicos em caso de licitações.	Com a ajuda das consultorias externas e as contratações dos profissionais, a contabilidade foi vista de forma mais gerencial e suas informações passaram a ser utilizadas de forma a auxiliar nas tomadas de decisões. Passou-se a fazer análises de DRE (horizontal e vertical) e análises de balanço.
As informações apresentadas nas declarações não eram auditadas, sendo aceitas conforme eram apresentadas sem ser feita nenhuma avaliação crítica dos números, resultando em informações muitas vezes equivocadas que não eram corrigidas.	Com as escriturações feitas de forma mais criteriosa, e com auxílio de consultoria externa para a verificação de informações, os números passaram a ser mais confiáveis.
A documentação contábil não era arquivada de forma correta, o que gerou perda de alguns documentos e dificuldade em se localizar qualquer informação em papel	Uma vez que a documentação passou a ser responsabilidade da empresa, foi feito um trabalho para arquivamento adequado em pastas identificadas e com documentos organizados em ordem cronológica.

Fonte: elaboração própria.

4.3.8 Controller

No momento em que a empresa passou a se reestruturar, houve a necessidade de organizar todas as mudanças que estavam ocorrendo. Para isso era necessário a figura do *controller*, que seria a pessoa responsável para organizar as mudanças. As consultorias externas, contratadas pela empresa, sugeriram que o *controller* poderia ser um funcionário de carreira, que tivesse conhecimento dos

processos, fosse alguém de confiança e tivesse preparo e conhecimento teórico para assumir o cargo.

Fui sugerido que o gerente administrativo, que tinha função de controle geral da empresa e estava numa posição logo abaixo dos diretores, assumisse o cargo de *controller*. Ajudou na decisão o fato de o gerente ser formado em Ciências Contábeis e tecnologia de Processos Gerenciais e estar cursando pós-graduação.

Assim, após a mudança de cargo, o novo *controller* assumiu a gerência de projetos da implantação do sistema SAP B1, designou as tarefas de parametrização do sistema às áreas corretas e acompanhou todo o processo de implantação e consultoria do novo sistema.

O novo sistema SAP B1 passou a funcionar de forma definitiva em 1º de setembro de 2014, e após sua implantação, conforme visto nas atribuições de cada área e com todas as mudanças ocorridas em áreas estratégicas, houve melhora significativa em todas as áreas da empresa.

4.4 CONTROLE GERENCIAL DE SUPORTE À CONTROLADORIA

A controladoria tem influência em todas as áreas da empresa e, se não gera a informação, orienta as áreas sobre quais tipos de informações são relevantes e acompanha a geração destas informações.

O *controller* tem ligação direta com a diretoria e em conjunto com esta, elabora planos de ação para cada situação apresentada na empresa. Alguns casos são tratados diretamente pelos diretores a partir das informações geradas e as decisões, nestes casos, não passam por instâncias inferiores.

O relacionamento do *controller* com a direção e com as outras áreas é profissional e eventuais conflitos são tratados imediatamente para se evitar problemas maiores.

O *controller*, para poder abastecer os diretores de informações abrangentes, tem acesso aos dados gerados por todos os gestores, para serem apresentados.

De forma geral, as melhorias ocorridas com a implantação da controladoria interna foram:

- a) apuração de todos os impostos e contribuições de forma correta e com auditoria de empresa externa;
- b) apresentação de balancetes, balanços e declarações para a diretoria, em

curto espaço de tempo, após a virada do mês;

- c) folha de pagamento e ponto eletrônico realizado internamente e acompanhando as mudanças de legislação em tempo real;
- d) apresentação de indicadores de várias áreas para auxiliar nas tomadas de decisão;
- e) melhor controle de estoque, com configuração de vários locais de estoque, contemplando cada área definida da empresa.
- f) maior facilidade no faturamento e entrada de notas fiscais com sistema parametrizado;
- g) maior confiança nos dados após auditoria realizada por empresa externa;
- h) melhoria e agilidade maior em todas as áreas da empresa, com dados mais confiáveis, disponíveis em menor espaço de tempo;
- i) possibilidade de tomada de decisões e planejamento estratégico baseados em informações mais corretas e confiáveis;
- j) criação de procedimentos para todas as áreas, além de colaborar com a maior profissionalização da empresa como um todo, permitindo que a substituição de algum profissional ocorra de forma a não gerar problemas de adaptação para o novo funcionário, além de padronizar as atividades;
- k) melhor controle e guarda de documentos.

Ainda há o que melhorar e a evolução tem ocorrido dia-a-dia. A diferença do cenário atual em relação ao que ocorria antes, é que agora é possível traçar objetivos para a empresa e melhorar o planejamento e controle da empresa.

4.5 CUSTOS E COMPLEXIDADE DA IMPLANTAÇÃO DA CONTROLADORIA

Quando foi iniciado a implantação do setor de controladoria, a construção da nova sede já estava em andamento. As alterações que foram realizadas eram no sentido de abrigar uma quantidade maior de funcionários e o *layout* da área interna foi planejado para que os novos profissionais ficassem em áreas estratégicas para facilitar o fluxo de informações e documentação.

Portanto, os custos a serem considerados para a criação da área de controladoria que tenham ligação direta com esta implantação são:

- a) aumento de gastos com folha de pagamento para contratação dos profissionais ligados diretamente à área de controladoria, com encargos e

- benefícios foi na ordem de R\$48.500,00 por mês;
- b) compra e instalação de rede de computadores e servidores, no valor de R\$139.000,00;
 - c) compra de servidor dedicado ao sistema SAP B1, no valor de R\$39.000,00;
 - d) compra do sistema de gestão SAP B1 e mais 15 licenças para uso, totalizando R\$231.000,00;
 - e) manutenção mensal e suporte de uso do sistema SAP, no valor de R\$4.500,00;
 - f) despesas mensais de escritório e outros para sustentação de todo o processo ligado à controladoria, no montante de R\$3.200,00;

Em resumo, os gastos para implantação da área de controladoria foram de cerca de R\$409.000,00. Os gastos mensais para a manutenção das atividades ligadas à controladoria, incluindo salários dos profissionais envolvidos, são de R\$ 56.200,00. A implantação demorou um ano e oito meses para ser concluída.

Os obstáculos encontrados foram muitos, e passaram por mudança de conceito de utilização das informações por parte da empresa, dificuldade de parametrização de um sistema complexo, integração de toda equipe envolvida, para que as informações pudessem ser geradas com qualidade. Os indicadores precisaram de evolução para que seus dados pudessem ser utilizados de forma plena pela diretoria e houve troca de profissionais no meio do processo, o que gerou um retrocesso momentâneo, que atrasou a sua conclusão.

Ainda há muito o que fazer no novo sistema. Alguns erros e equívocos dos processos anteriores estão aparecendo agora, o que atrapalha nas atividades do dia-a-dia, pois sempre é preciso interromper as atividades para se resolver os problemas do passado. A expectativa é que, até o fim de 2015 o processo todo esteja maduro, sem interrupções com problemas do passado, e com informações de maior qualidade.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Neste capítulo são apresentadas as conclusões acerca da pesquisa realizada e recomendações para futuras pesquisas sobre o tema investigado.

5.1 CONCLUSÕES

Este estudo objetivo descrever o processo de implantação de uma área de Controladoria em uma empresa de médio porte e avaliar os custos e complexidade de sua implantação. O método correto de administrar uma empresa passa obrigatoriamente por análise de informações. A complexidade destas informações e de sua análise pode variar conforme o tipo, porte, ramo de atividade, entre outras características da empresa.

Porém, uma empresa de médio porte, em sua maioria, já deve pensar em planejamento estratégico, análise de riscos e oportunidades, análise de demonstrações contábeis, orçamento empresarial, entre outras ferramentas de gestão, para poder seguir e crescer com segurança. Para isso, é necessário a montagem de uma equipe profissional e um sistema de informações adequado para permitir o levantamento e análise destas informações.

No caso da empresa estudada, a Profilática Produtos Odonto Médico Hospitalares Ltda, a criação da área da controladoria foi um processo complexo, demorado, com alto custo considerado o porte da empresa e, apesar de concluído o processo, ainda carece de alguns ajustes para ter seu pleno funcionamento.

No início do processo, uma vez que a administração até então era pouco profissionalizada, não era possível imaginar o impacto destas mudanças profundas para a empresa, uma vez que, além da alteração completa da sua estrutura, demandaria um gasto considerável para se concretizar. E esse gasto e essa mudança deveriam ser justificados pelo resultado apresentado, pela qualidade das informações e pela colaboração ao planejamento e crescimento da empresa.

A partir do estudo de caso realizado, é possível afirmar que, mesmo considerando que os resultados eram imprevisíveis, os objetivos de conseguir informações ágeis e de qualidade foram atendidos, e que as informações desejadas serão geradas, possibilitando fazer todas as análises necessárias.

A ressalva a ser feita neste processo é que os gastos realizados com o

projeto foram mais elevados do que os indicados para uma empresa de porte médio. Esta constatação decorre do fato de o faturamento da empresa, que se imaginava para os dias atuais, o que justificaria de certa forma os gastos realizados, não se concretizou. Agora, que as informações são mais confiáveis, fica mais fácil constatar que os números levantados na época do início da implantação estavam de certa forma equivocados, o que levou a análises errôneas antes da implantação.

Outro fator agravante foi que a cultura da empresa teve que ser alterada de forma radical e em pouco tempo, pois o corpo funcional não estava preparado para trabalhar num sistema complexo e completo como o SAP B1. Este despreparo resultou em um tempo maior de implantação e uma dificuldade maior do usuário conseguir utilizar o sistema de forma correta.

Outrossim, mesmo com estes percalços, conclui-se que, se não tivesse havido a implantação da controladoria na Profilática, a empresa estaria passando por sérios problemas, pois não teria de modo algum as informações que hoje permitem que a organização tome suas decisões.

5.2 RECOMENDAÇÕES

Após a conclusão deste trabalho, é possível afirmar que uma empresa de médio porte deve ter uma área de controladoria. O que deve ser levado em conta é o custo deste processo e o que se deseja com esta implantação.

No caso da empresa objeto do estudo, as definições muitas vezes foram feitas por profissionais externos à realidade da empresa, assim nem sempre o resultado foi o desejado. Portanto, é imperativo que a alta direção da empresa tenha claro o que deseja, e em que nível de profundidade, de informações e mudanças para dimensionar como e quanto irá ser gasto para o projeto.

Em caso de uma empresa com processos muito simplificados, onde a implantação de um sistema ERP demanda uma mudança muito profunda e depende muitas vezes de conscientização de seu corpo funcional para ser alimentado de forma correta, não é necessário, em um primeiro momento, um sistema muito complexo e caro.

É possível implantar um sistema integrado mais simples e barato, que não gerará uma mudança tão radical, e após todos os envolvidos estarem conscientizados da importância e do dia-a-dia de um sistema ERP, pode-se migrar

para um sistema mais complexo. Neste caso, será possível até se analisar com mais segurança o momento certo desta migração, pois será possível se analisar os resultados da empresa de forma mais correta e ágil.

Dadas as limitações do presente estudo, recomenda-se que futuras pesquisas sejam direcionadas para a realização de outros estudos de caso, de modo que se possa fazer comparações e identificar semelhanças e/ou diferenças no processo de implantação de uma Controladoria em empresa de porte médio.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Lauro Brito de; PARISI, Claudio; PEREIRA, Carlos Alberto. Controladoria. In: CATELLI, Armando (coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica - Gecon**. São Paulo, Atlas, 1999.
- ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2002.
- BATAGLIA, Walter; YAMANE, Celina Teruko. O processo decisório de antecipação de surpresas estratégicas. **FACEF PESQUISA**, v. 7, n. 2, p. 54-72, 2004.
- BEUREN, Ilse Maria. **Gerenciamento da informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial**. São Paulo: Atlas, 1998.
- BEUREN, Ilse Maria; FIETZ, Édina Elisângela Zellmer; COSTA, Adilson. Participação da Controladoria no processo de gestão das organizações: Uma análise comparativa entre grandes indústrias de Santa Catarina e Rio Grande do Sul. **Revistas de Negócios**, v. 12, n. 1, 2007.
- BORINELLI, Márcio Luiz. **Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da prática**. 2006. 352f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.
- BORINELLI, Márcio Luiz; ROCHA, Welington. Práticas de controladoria: um estudo nas cem maiores empresas privadas que atuam no Brasil. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 2007, São Paulo. **Anais...** São Paulo: FEA/USP, 2007.
- CAGGIANO, Paulo César; FIGUEIREDO, Sandra. **Controladoria: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- CARDOSO, Ricardo Lopes; MÁRIO, Poueri do Carmo; AQUINO, André Carlos B. **Contabilidade gerencial: mensuração, monitoramento e incentivos**. São Paulo: Atlas, 2007.
- CAMPELLO, Carlos. A Controladoria como área de integração entre a Administração e a Contabilidade. **Revista Tema Livre**. 4. ed. Rio de Janeiro, 2002.
- CARVALHO JÚNIOR, César Valentim de Oliveira; ROCHA, Joseilton Silveira da. Controladoria no Brasil: um estudo a partir da perspectiva dos pesquisadores brasileiros. In: SIMPÓSIO DE GESTÃO E ESTRATÉGIA EM NEGÓCIOS. 6., 2008, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: Seropédica, 2009.
- CATELLI, Armando. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica**. São Paulo: Atlas, 1999.
- DUARTE, Rosália. Pesquisa qualitativa: reflexões sobre o trabalho de campo. **Caderno de Pesquisa**, n. 115, p. 139-154, 2002.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 1991.

KANITZ, Stephen C. **Controladoria: teoria e estudo de casos**. São Paulo: Pioneira, 1976.

LUCIANO, Edimara Mezzomo. Mapeamento dos indicadores essenciais para diagnóstico e suporte ao processo decisório. In: EnANPAD, 23., 1999, Foz do Iguaçu. **Anais...** Rio de Janeiro: I ANPAD, 1999.

LUNKES, Rogério João; SCHNORRENBURGER, Darci; GASPARETTO, Valdirene. Controladoria: um estudo bibliométrico no Congresso Brasileiro de Contabilidade de 2000 e 2004. In: CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS & INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 2., 2008, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: UFSC, 2008.

LUNKES, Rogério João; SCHNORRENBURGER, Darci; ROSA, Fabrícia Silva da. Funções da Controladoria: uma análise no cenário brasileiro. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, v. 15, n. 47, p. 283-299, 2013.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTIN, Nilton Cano. Da contabilidade à controladoria: a evolução necessária. **Revista Contabilidade & Finanças – USP**, n. 28, p.7-28, 2002.

MARTINS, Gilberto; LINTZ, Alexandre. **Guia para elaboração de Monografia e Trabalhos de Conclusão de Curso**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MONTEIRO, José Moraes; BARBOSA, Jenny Dantas. Controladoria empresarial: gestão econômica para as micro e pequenas empresas. **Revista da Micro e Pequena Empresa**, v. 5, n. 2, p. 38-59, 2011.

MORANTE, Antonio, S.; JORGE, Fauzi, T. **Controladoria: análise financeira, planejamento e controle orçamentário**. São Paulo: Atlas, 2008.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Silvio. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

OGASSAWARA, Mônica Naomi. **Análise crítica de livros sobre controle/controladoria**. In: SEMEAD, 10., 2008, São Paulo. **Anais...** São Paulo: FEA/USP, 2008.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Sistemas de Informações Contábeis**. 5. ed. São Paulo: Atlas. 2007.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Controladoria estratégica e operacional: conceitos, estruturas e aplicações**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

QUEIROZ, Luziana Maria Nunes de. **Investigação do uso da informação contábil na gestão das micros e pequenas empresas da região do Seridó Potiguar**. Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2005.

RAUPP, Fabiano Maury; MARTINS, Samuel João; BEUREN, Ilse Maria. Utilização de controles de gestão nas maiores indústrias catarinenses. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 17, n. 40, p. 120-132, 2006.

RUDIO, Franz Victor. **Introdução ao projeto de pesquisa científica**. Petrópolis: Vozes, 1986.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos. **Fundamentos de controladoria**. São Paulo: Atlas, 2006.

VITAL, Luciane Paula; FLORIANI, Vivian Mengarda; VARVAKIS, Gregório. **Gerenciamento do fluxo de informação como suporte ao processo de tomada de decisão**. Inf. Inf., Londrina, v. 15, n. 1, p. 85 - 103, jul/jun. 2010.

WAHLMANN, Gabriela Christina. **Um estudo exploratório sobre a atividade de Controladoria nas microempresas na cidade de Ubatuba**. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) - Faculdades Integradas Caraguatatuba, São Paulo. 2003.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

YOSHITAKE, M. **Manual de controladoria financeira**. São Paulo: IOB, 1984.